

INTRODUCTION GÉNÉRALE

FONDEMENTS ET ENJEUX D'UNE APPROCHE EXTERNALISTE DU CONTRÔLE DE GESTION

Claire Dambrin et Damien Mourey

1. OBJECTIFS DE L'OUVRAGE

Cet ouvrage propose de réfléchir au contrôle de gestion comme phénomène social. Nous concevons le contrôle de gestion à la fois comme un domaine d'expertise dans les organisations (un ensemble de métiers parfois rassemblés dans une subdivision organisationnelle), une infrastructure technique (un ensemble d'outils plus ou moins connectés qui visent à piloter la performance¹ d'une organisation, parfois envisagés sous l'angle d'un système de contrôle), et plus globalement une démarche organisationnelle. Le contrôle de gestion est effectivement non réductible à ses métiers ou son substrat technique, il désigne une façon d'appréhender, d'explicitier et de piloter la performance d'une organisation. En cela, nous nous inscrivons dans la lignée des ouvrages de réflexion et de recherche sur le contrôle de gestion qui discutent les rôles multiples du contrôle, parmi lesquels la coordination et le

1. Dans cet ouvrage, nous envisageons la performance comme « la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action). La performance est multidimensionnelle, à l'image des buts organisationnels ; elle est subjective et dépend des référents choisis (buts, cibles) » (Bourguignon, 1997, p. 91).

renforcement de la cohésion, et qui envisagent le contrôle de gestion comme une démarche de pilotage de la performance au sens large (Bollecker & Naro, 2014 ; Bouquin, 2008 ; Giraud *et al.*, 2009 ; Lorino, 1995). Cela signifie qu'ici, comme dans les ouvrages précités, on se gardera de réduire le contrôle de gestion à une démarche qui serait strictement économique, qui aurait pour but unique ou ultime l'optimisation d'une performance financière, et qui s'intéresserait à la réalisation de ce type de performance uniquement au niveau agrégé d'un groupe ou d'une organisation dans son ensemble.

Plusieurs ouvrages soulignent une extension des champs d'application du contrôle de gestion (Berland, 2020 ; Bollecker & Naro, 2014 ; Chapellier *et al.*, 2018). En particulier, le contrôle de gestion se déploie de manière croissante et rapide, notamment au travers de réformes de l'État, dans les organisations publiques. Cela étant, dans ces ouvrages de réflexion, l'extension des domaines du contrôle de gestion reste le plus souvent étudiée dans un contexte organisationnel. Or, et c'est l'originalité de cet ouvrage, il ne s'agit pas uniquement d'appréhender le contrôle de gestion comme une démarche de pilotage de la performance à l'intérieur des organisations, mais bien de saisir ce qu'il dit de notre société et ce qu'il fait à notre société. Nous prenons donc une perspective externaliste sur le contrôle de gestion comme d'autres ouvrages ont pu le faire récemment sur la comptabilité au sens large (Chapellier *et al.*, 2018).

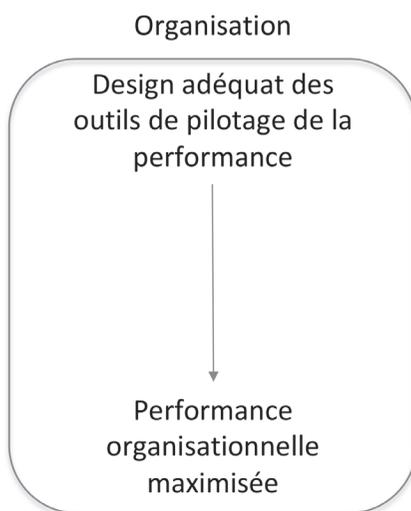
D'une part, à l'heure du réchauffement climatique, des scandales éthiques ou de la quête vers plus de diversité dans nos collectifs, le caractère multidimensionnel de la performance ne fait plus de doute. D'autre part, la mesure de la performance, financière et non financière, est partout. La démarche fondamentale du contrôle de gestion, c'est-à-dire du pilotage de la performance, se déploie bien au-delà des frontières des organisations. Les frontières des organisations traditionnelles ont en effet tendance à s'estomper. Nous savions déjà que le pilotage de la performance avait pénétré le domaine public et les entreprises sans vocation commerciale telles que les organisations non gouvernementales et les associations. Aujourd'hui, la question du management de la performance est également centrale pour une organisation sur l'ensemble de sa chaîne de valeur, au-delà de ses strictes limites juridiques, notamment dans la recherche d'une performance extra-financière soutenable. En outre, pour un employé, produire une performance qui peut servir les buts de son organisation et contrôler les termes de cette performance sont des activités qui se réalisent en tous lieux et potentiellement à chaque instant. Les outils digitaux et l'accroissement du télétravail ont ainsi accru l'effacement des frontières entre les domaines privés et professionnels. Enfin, dans des sociétés contemporaines qualifiées de biocraties (Fleming, 2014), la vie de chaque individu devient un objet de performance sans qu'elle soit inscrite dans une relation de travail salarié : main d'œuvre gratuite (Fleming, 2014),

co-constructeurs de valeur (Arvidsson, 2006), les individus, en twittant, likant, swipant, sont les acteurs plus ou moins libres du pilotage d'une performance de soi qui sert de nouveaux domaines économiques (par exemple, l'économie des plateformes). Le pilotage de la performance s'est donc complexifié et généralisé à l'ensemble de la société. En conséquence, cet ouvrage de recherche vise à rendre compte de manière réflexive de l'extension du contrôle de gestion dans son périmètre d'intervention et dans ses objets.

2. UNE APPROCHE EXTERNALISTE DU CONTRÔLE DE GESTION

Nous envisageons donc le contrôle de gestion comme un domaine organisationnel spécifique (avec ses outils, ses métiers), mais aussi, plus largement, comme un phénomène social. Ces deux approches sont complémentaires : il convient d'étudier les effets du contrôle de gestion sur la performance organisationnelle pour mettre à jour sa capacité d'action sur les individus et les collectifs. Par ailleurs, il est nécessaire et utile de comprendre le contrôle de gestion comme phénomène social pour pouvoir diagnostiquer dans toute leur ampleur les possibilités d'action des pratiques du contrôle de gestion et faire évoluer ces dernières. Ce faisant, nous nous inscrivons dans la lignée des recherches en contrôle de gestion qui ont contribué à dépasser l'approche purement instrumentale et internaliste de cette discipline ; approche schématisée dans la figure ci-dessous.

Figure 1. Une vision internaliste du contrôle de gestion : de bons outils pour une bonne performance organisationnelle



L'approche internaliste du contrôle de gestion repose principalement sur des théories économiques ou fonctionnalistes de l'organisation. Elle a suscité de nombreuses critiques. Ces dernières contestent un manque de problématisation de la performance, réduite aux notions de maximisation du profit organisationnel et de minimisation des coûts, sans considération pour « le système de relations sociales au sein duquel les prix de marché sont établis et des notions de performance acceptables sont construites » (Neimark & Tinker, 1986, p. 376). Les critiques de l'approche internaliste proposent d'interroger les principes de rationalité, de neutralité et d'objectivité qui sous-tendent la définition de la performance et sa relation aux outils (Morales & Sponem, 2009). Les critiques soulignent également les risques de produire des travaux de recherche décontextualisés, ahistoriques et découplés de la pratique managériale (Neimark & Tinker, 1986). Une approche internaliste du contrôle de gestion met en effet l'accent sur les propriétés génériques de représentation et de computation des outils du contrôle de gestion en négligeant leurs propriétés contextualisées de médiation et de production de sens dans et pour l'action collective (Lorino, 1995 ; Mourey, 2017). En contrepoint de cette vision instrumentale et internaliste, si l'on peut aujourd'hui proposer cet état de l'art sur les approches organisationnelles et sociétales du contrôle, c'est parce qu'une approche externaliste de la comptabilité s'est développée dans les recherches. Rappelons en les grands marqueurs temporels².

2.1. Un prérequis pour penser le contrôle de gestion comme phénomène social : l'étude des hommes (contrôleurs et contrôlés)

Le contrôle de gestion commence à être envisagé comme une science du social principalement à partir des années 1950³. Aux États-Unis, un groupe de praticiens, la US Controllershship Foundation, invite un collectif de chercheurs en management issus de la Carnegie Mellon University, à Pittsburgh – région alors fortement industrialisée –, à travailler sur l'importance du positionnement organisationnel des contrôleurs de gestion (rattachement aux unités centrales du siège et/ou aux unités opérationnelles locales). Le collectif va

2. La section 2 s'appuie largement sur l'introduction de l'ouvrage *Accounting, Organizations, and Institutions*, coordonné par Chris Chapman, Peter Miller et David Cooper en 2009. Cet ouvrage rassemble une série de textes en l'honneur d'Anthony Hopwood, que beaucoup considèrent comme le père fondateur d'une approche externaliste de la comptabilité et du contrôle. Dès la fin des années 1970, Hopwood, qui a étudié la comptabilité à l'université de Chicago, berceau des recherches sur l'économie de marché, a pris ses distances avec les conceptions purement économiques ou comportementalistes des organisations. Il a beaucoup œuvré pour l'étude des contextes organisationnels et sociaux dans lesquels la comptabilité opère.

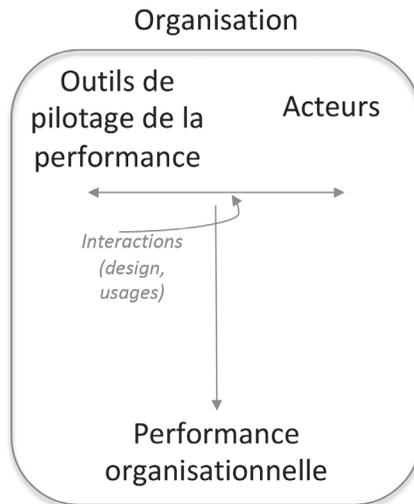
3. À l'exception de quelques grands penseurs au début du XX^e siècle (Marx, Weber, ou encore Sombart) pour lesquels les outils comptables tels que l'enregistrement en partie double structurent les relations économiques et sociales de la société capitaliste, les chercheurs en sciences sociales ne s'intéressent pas aux outils de mesure de performance avant la seconde moitié du XX^e siècle.

produire une étude fondatrice, inspirée des travaux d'Herbert Simon sur la rationalité limitée dans les organisations (Simon *et al.*, 1954). L'étude pèse les avantages et risques de différents positionnements des contrôleurs et réfléchit par là même aux rôles des contrôleurs en matière de production et de communication d'informations soutenant la prise de décision. C'est une reconnaissance importante de l'influence potentielle de l'organisation de la fonction contrôle de gestion sur la prise de décision des managers. On est alors dans une période où les entreprises, en particulier dans l'industrie, sont en forte croissance et le contrôle de gestion contemporain se développe pour accompagner cette croissance : le pilotage de la performance passe par une nécessaire dissociation d'avec les fondateurs des entreprises qui ne peuvent plus assurer seuls le contrôle sur les activités et doivent imaginer les modalités d'une délégation du contrôle. Cette délégation d'autorité s'est accompagnée de la mise en place d'organisations divisionnelles structurées en centres de responsabilité et d'un système de suivi des performances, notamment par le biais d'indicateurs déclinant les objectifs à atteindre en cibles opérationnelles (processus entamé dès 1916 dans des entreprises comme General Motors ou Du Pont, cf. Bouquin, 1997).

Parallèlement, des chercheurs en management s'intéressent aux effets de certains outils de contrôle sur les comportements des employés. Dans ce contexte, le budget n'est plus uniquement vu comme un outil de planification financière à court terme. Il est étudié dans ses usages et ses effets comme un outil qui peut créer des dynamiques collectives : plus les employés font face à une pression pour réaliser les objectifs budgétaires, plus ils recherchent le soutien de groupes, dans leur activité, pour absorber cette pression (Argyris, 1952). On s'intéresse donc aux dimensions comportementales des outils de contrôle. Par exemple, Dalton (1959) montre que la pression pour atteindre les objectifs de réduction de coûts peut mener à une manipulation des résultats quand ces objectifs font partie de systèmes d'incitation. Peter Drücker souligne quant à lui les vertus motivationnelles des systèmes de management par les objectifs : « L'un des plus grands avantages de la direction par objectifs est qu'elle permet de substituer à la direction par domination, la direction par autocontrôle » ; autocontrôle dont le motif est « le désir de donner toute sa mesure, au lieu de se contenter de faire juste ce qu'il faut » (Drücker, 1957, p. 135). C'est donc à partir de la volonté réflexive de certains professionnels du contrôle et de l'intérêt de chercheurs en management pour les effets des outils de contrôle sur les comportements qu'on commence, dans les années 1950, à sortir d'une vision purement instrumentale du contrôle de gestion. L'intérêt pour les outils de contrôle se manifeste aussi parmi les chercheurs en comptabilité à cette époque, avec le développement des recherches en comptabilité comportementale (*behavioral accounting*), mais avec une vision beaucoup plus normative que compréhensive (Chapman *et*

al., 2009) : il s'agit d'étudier, le plus souvent par des méthodes expérimentales, le *design* optimal des systèmes de prix de transfert ou de *reporting* pour maximiser la performance économique de l'organisation (Gordon, 1964 ; Shillinglaw, 1964). On note toutefois quelques études en comptabilité qui détonnent tant par leur méthodologie que par leur épistémologie plus interprétative. Elles se penchent en particulier sur les usages différenciés des budgets par les managers (Hopwood, 1974) et envisagent le processus budgétaire comme un jeu (Hofstede, 1968). À la fin des années 1960, le contrôle de gestion n'est donc plus envisagé comme un processus purement technique. Il est bien ancré dans les pratiques et dans les recherches, comme un phénomène organisationnel. Sous l'influence de la théorie comportementale de la firme (Cyert & March, 1963), l'incidence du contrôle de gestion sur la performance de l'organisation n'est plus conceptualisée uniquement comme une question de *design* des outils de contrôle, mais aussi comme une question d'usage des outils. Le contrôle de gestion est donc pensé comme un processus d'interactions socio-matérielles (cf. figure 2). La performance n'est pas qu'une résultante d'outils mais également de pratiques, et les outils n'ont pas qu'une dimension technique mais également humaine. Ce sont là des prérequis importants pour penser le contrôle de gestion comme phénomène social.

Figure 2. Une vision comportementaliste du contrôle de gestion : des usages donnent lieu à une performance



Même si les hommes, à travers leurs comportements, ont fait leur entrée dans les recherches sur le contrôle de gestion, on est encore, à l'aune des années 1970, dans une vision internaliste du contrôle de gestion et plus

globalement de la comptabilité. Ce n'est qu'à partir de la moitié des années 1970 que les recherches en contrôle de gestion vont mettre l'accent sur les interrelations entre les pratiques organisationnelles et la société. Le développement de deux cadres théoriques va jouer une grande influence à cet égard : la théorie de la contingence et la théorie néo-institutionnelle.

2.2. La prise en compte de l'influence de l'environnement de l'organisation sur les systèmes de pilotage : le contrôle de gestion comme phénomène contingent et institutionnel

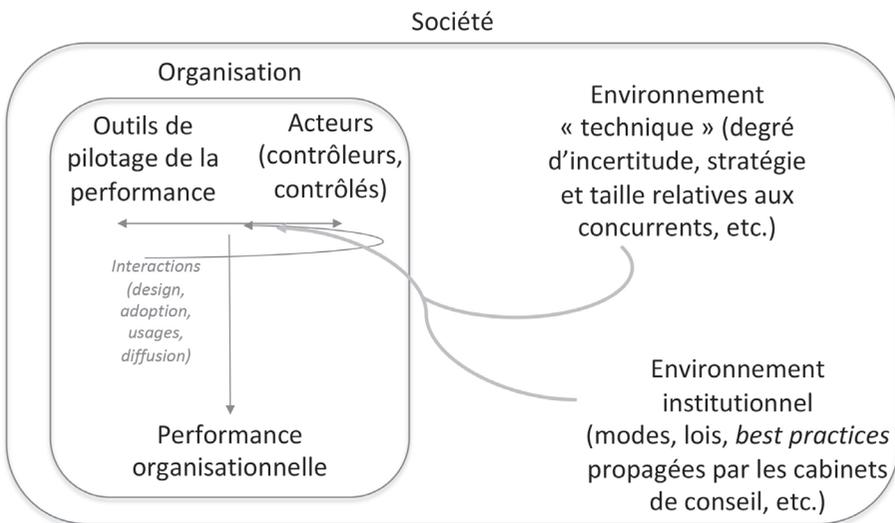
Les travaux de la théorie de la contingence structurelle (Lawrence & Lorsch, 1967 ; Burns & Stalker, 1961) posent que l'organisation, sa structure, ses techniques et pratiques sont influencées par des variables externes (par exemple le degré d'incertitude, ou encore la taille relative de l'organisation par rapport à celle de ses compétiteurs). Les entreprises performantes adaptent leur niveau de différenciation et d'intégration au degré d'incertitude de leur environnement (Lawrence & Lorsch, 1967). Ces travaux ont une répercussion majeure pour les recherches en contrôle de gestion. Ils inspirent de nombreux chercheurs qui souhaitent mieux comprendre le *design* des systèmes de contrôle, souvent avec l'ambition de prescrire un *design* qui corresponde le mieux à l'environnement de l'organisation pour maximiser la performance de cette dernière (Otley, 1980). Le budget est, là encore, une source d'inspiration cruciale pour les recherches contingentes en contrôle de gestion. Ces recherches s'intéressent à différents facteurs de contingence explicatifs de différents styles budgétaires au sein des organisations : la taille (Merchant, 1981) ou encore l'incertitude de l'environnement (Van der Stede, 2000). Par exemple, Merchant (1981) montre que dans les entreprises de grande taille, les managers participent plus activement à l'élaboration de leurs budgets et attachent une grande importance au respect des cibles budgétaires, respect qui conditionne à leurs yeux leur évolution de carrière.

À la même période (moitié des années 1970), la théorie néo-institutionnelle conçoit l'organisation comme une réalité socialement construite (Berger & Luckmann, 1966) et permet d'étudier l'influence de facteurs cognitifs et normatifs sur la structure organisationnelle (Meyer & Rowan, 1977). En contrôle de gestion, les développements de la théorie néo-institutionnelle vont conduire à l'exploration des fonctions cérémonielles des outils de pilotage ; par exemple, l'usage rituel du budget au niveau de filiales pour rassurer le siège dans un grand groupe (Granlund & Lukka, 1998) ou, dans une université, pour donner l'image d'une gestion rationnelle et sécuriser ainsi les financements d'organismes de tutelle (Covaleski & Dirsmith, 1988). La théorie néo-institutionnelle contribue à ce que les outils de contrôle ne soient plus

pris pour acquis dans leur fonction d'amélioration de l'efficacité et a permis l'analyse de leur rôle dans le phénomène de découplage (Carruthers, 1995) qui désigne une dissociation entre l'image présentée par une organisation et son fonctionnement interne. Cela donne naissance à des champs de recherche qui explorent, dès la fin des années 1970, les déterminants symboliques de l'adoption d'outils de contrôle (l'importance des phénomènes de mimétisme, l'influence des cabinets de conseil), mais aussi les conditions de leur diffusion et plus généralement leurs fonctions de légitimation organisationnelle auprès de parties prenantes externes.

Au cours des années 1970, la théorie de la contingence et la théorie néo-institutionnelle ont donc largement contribué à concevoir le contrôle de gestion en dehors des strictes limites organisationnelles comme étant perméable à son environnement externe (cf. figure 3).

Figure 3. L'ouverture du contrôle de gestion à son environnement : l'apport de la contingence et du néo-institutionnalisme



2.3. L'extension des domaines d'action du contrôle de gestion

Dans les décennies qui suivent, l'approche externaliste du contrôle de gestion (et plus généralement de la comptabilité) se confirme et s'enrichit de nouvelles dynamiques. En particulier, à partir de la naissance de la revue *Accounting, Organizations and Society* en 1976, l'influence récursive du contrôle de gestion sur la société va faire l'objet de plus en plus de recherches. En 1980, une étude importante (Burchell *et al.*, 1980) est publiée dans cette revue. Elle analyse comment les connaissances comptables sont produites en dehors des

organisations qui mettent en œuvre ces connaissances (c'est-à-dire non pas dans les entreprises mais dans le monde académique, juridique, étatique, ou encore dans les organismes de régulation). L'étude identifie également des rôles sociétaux joués par la comptabilité, rôles qui ne coïncident pas nécessairement avec ses fonctions organisationnelles. Par exemple, la comptabilité produit des zones de visibilité, les systèmes comptables ont également la capacité de s'autojustifier. Ce faisant, ils deviennent indépendants des intérêts de leurs promoteurs et, par leurs mesures, fabriquent la réalité plutôt qu'ils ne la reflètent (ce sont les prémices de ce qu'on appellera plus tard leur performativité).

De nouveaux champs théoriques permettent d'investiguer les formes de pouvoir prises par la comptabilité et le contrôle. Théories marxistes, foucauldienne, bourdieusienne, ou encore féministes, sont des sources d'inspiration pour des chercheurs et chercheuses qui regardent les effets des outils de contrôle et systèmes comptables sur d'autres objets que la performance organisationnelle.

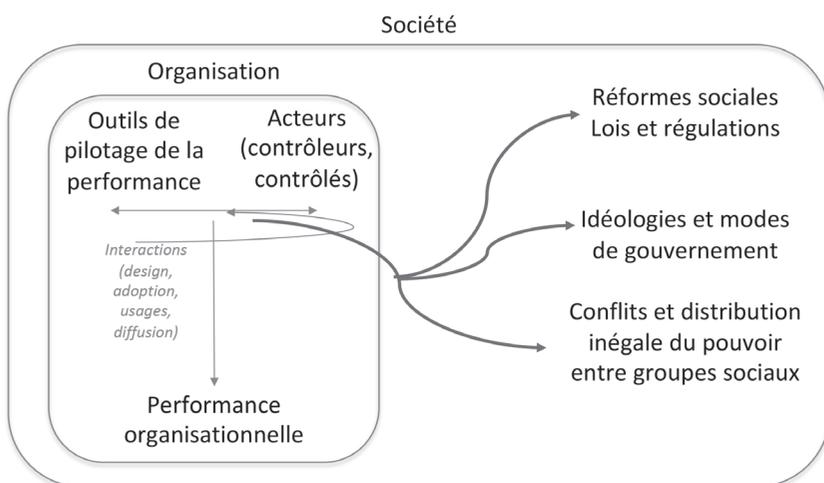
Ainsi, des recherches s'intéressent aux conflits politiques et économiques liés à la comptabilité dans et en dehors des organisations. Par exemple, les travaux inspirés par les théories marxistes et plus largement l'économie politique dévoilent les formes de domination générées par le langage comptable. Loin d'être neutre ou objectif, ce langage quantifié sert les intérêts des plus puissants aux dépens des plus faibles. La comptabilité est étudiée comme favorisant l'accumulation des richesses par des organisations monopolistiques, comme un élément nécessaire au développement du capitalisme (Armstrong, 1987 ; Chiapello, 2007) et comme participant au maintien de la domination des pays occidentaux sur leurs anciennes colonies (Alawattage & Fernando, 2017 ; Annisette, 2000 ; Gallhofer *et al.*, 2011). Les dispositifs de reddition de comptes, tels que les rapports annuels, sont analysés comme entretenant une domination masculine, et, au-delà des frontières organisationnelles, une société fondée sur le patriarcat (Tinker & Neimark, 1987) et l'hétéronormativité (Benschop & Meihuizen, 2002). C'est tout un pan de recherches critiques qui, à partir des années 1980, retrace l'évolution de techniques de contrôle, notamment la prolifération des mesures de performance au sein et en dehors des organisations, dans un contexte de gouvernementalité néo-libérale (Miller & Rose, 1990).

Au sein même de la recherche critique qui se déploie alors sur le contrôle de gestion, des études s'intéressent au potentiel d'émancipation de la comptabilité et du contrôle. Ainsi, des études récentes analysent la façon dont des activistes ont su, par le passé, s'emparer des métriques comptables pour promouvoir leur cause. Par exemple, dans l'Angleterre du début XIX^e siècle, des abolitionnistes de l'esclavage ont rendu visibles les coûts cachés des

plantations de sucre et les ont complétés avec des témoignages qui rendaient compte de la souffrance humaine des esclaves dans le but de contrer l'image de rentabilité de ces plantations (Himick & Ruff, 2019). D'autres recherches s'intéressent au potentiel de réforme sociale des outils de contrôle de gestion. Par exemple, une étude historique (Berland & Chiapello, 2009) analyse la façon dont, en France, le contrôle budgétaire était envisagé par les réformateurs sociaux des années 1930 à 1950 comme une solution aux problèmes économiques et sociaux de leur époque. Garant d'une justice et d'une efficacité, le contrôle budgétaire était alors promu pour stimuler l'activité en toute sécurité, des qualités importantes au lendemain de la dépression des années 1930 ou de la Seconde Guerre mondiale.

À partir des années 1980 se déploie donc pleinement la perspective externaliste de la comptabilité et du contrôle dans les recherches académiques : outre le fait que le contrôle de gestion d'une organisation est considéré comme largement perméable à l'environnement de l'organisation, il est également considéré comme pouvant influencer cet environnement. Par ailleurs, cette influence a un périmètre large, pas simplement économique mais aussi social, politique et plus récemment écologique. C'est cette perspective externaliste du contrôle de gestion, résumée dans la figure 4, dont nous cherchons à rendre compte dans cet ouvrage. On peut considérer que la comptabilité et le contrôle de gestion ont toujours eu cette influence extra-organisationnelle, comme en témoignent d'ailleurs les études historiques sur des périodes bien antérieures aux années 1980. C'est donc le regard de chercheurs et chercheuses sur le contrôle de gestion qui a évolué, plutôt que la nature même du contrôle de gestion.

Figure 4. L'influence du contrôle de gestion sur son environnement



3. QUEL PÉRIMÈTRE POUR LE CHAMP DU CONTRÔLE DE GESTION DANS UNE PERSPECTIVE EXTERNALISTE ?

La perspective externaliste du contrôle de gestion, que nous prenons dans cet ouvrage, pose la question épineuse des limites de la discipline. S'agit-il encore de contrôle de gestion s'il n'est plus uniquement question de performance organisationnelle mais aussi de performance sociale ? On pourrait arguer qu'il s'agit de contrôle en général (comme le laisse entendre l'élargissement proposé en sous-titre de notre ouvrage). Mais comme on l'a souligné au démarrage de cette introduction, les frontières des organisations deviennent plus floues d'une part, et la quête de performance occupe bien d'autres acteurs sociaux que les organisations d'autre part. La démarche de pilotage de la performance voyage ainsi dans toutes sortes d'unités sociales (chaîne de valeur, réseau social, famille, individu, etc.) et elle est soutenue par des outils de contrôle de gestion (tableaux de bord, indicateurs de gestion, budget, etc.). On tiendra donc ici la position, critiquable, qu'il est bien question de contrôle de gestion dans tous les chapitres de cet ouvrage, même si les auteurs et autrices utilisent parfois des dénominations plus larges telles que contrôle ou comptabilité.

Cette dernière dénomination mérite des précisions. On aura noté, dans les développements précédents, que nous avons fait référence de manière fluide au contrôle de gestion ou à la comptabilité. Dans la tradition académique anglo-saxonne, le contrôle de gestion n'est pas véritablement distingué de la comptabilité au sens large, il en est tout au plus envisagé comme l'un des domaines. C'est particulièrement visible dans la façon dont la comptabilité est définie par certains chercheurs. Ainsi, Chapman *et al.* (2009) définissent la comptabilité comme « l'ensemble des pratiques calculatoires historiquement et géographiquement situées, allant de la budgétisation aux normes comptables de juste valeur, qui permettent aux comptables et à d'autres de décrire les entités, processus et personnes et d'agir sur eux » (Chapman *et al.*, 2009, p. 5, notre traduction). La budgétisation, qui recouvre un ensemble d'activités qu'on rattache traditionnellement au périmètre du contrôle de gestion, est ici partie prenante de la comptabilité au sens large, même si elle est située au bout d'un *continuum* implicite dont les deux pôles seraient le contrôle de gestion et la comptabilité financière. Miller (1998) souligne également la perméabilité de la comptabilité avec d'autres corps d'expertise et décrit le processus résistible et incertain d'émergence et d'institutionnalisation de pratiques calculatoires – les coûts standards, la méthode d'actualisation des *cash-flows*, la catégorisation entre coûts fixes et variables – qui ont d'abord évolué aux marges de la comptabilité avant de conquérir une position plus centrale dans le champ.

C'est le propre de l'approche externaliste du contrôle de gestion que nous soutenons dans cet ouvrage. C'est en s'intéressant aux pratiques calculatoires au sens large que les chercheurs s'inscrivant dans cette perspective ont pu asseoir une influence, toujours fragile, face à ce qu'on appelle communément, et sans doute de manière un peu trop simpliste et abrupte, les études *mainstream* en comptabilité. Études aux ambitions différentes, qui suivent une « intention performative » (Fournier & Grey, 2000, p. 17), c'est-à-dire dont les résultats ont pour but principal l'amélioration de l'efficacité des organisations étudiées, la « production d'un maximum d'*output* avec un minimum d'*input* » (*ibid.*, p. 17). Il s'agit pour ces études d'optimiser la performance, essentiellement à un niveau organisationnel, le plus souvent dans une vision qui la circonscrit au regard des marchés financiers. Face à cette inscription puissante de la comptabilité au service d'une performance reconnue dans les milieux économiques et financiers, il est utile de voir large pour convaincre les audiences de la puissance sociale de l'ensemble des pratiques calculatoires, sous l'ombrelle de la comptabilité. Défendre la singularité d'un champ de contrôle de gestion reviendrait alors à fragmenter ce champ comptable, avec le risque de ne pas pouvoir porter un message suffisamment visible face au rouleau compresseur des études, notamment américaines et chinoises, modélisant et optimisant la performance financière organisationnelle. Toutefois, on comprend bien la contrepartie d'une inclusion du contrôle de gestion dans la comptabilité au sens large : face au risque de fragmentation se profile un risque de dilution de la discipline, que ce soit dans les recherches ou dans le monde organisationnel. Il est difficile pour le contrôle de gestion d'exister comme discipline de recherche à part entière quand la production de connaissances non normatives sur les tableaux de bord, le budget, la planification, les écarts, les contrôleurs de gestion, etc., se labellise comme étude sociale de la comptabilité. Symétriquement, il est légitime de se poser la question de la survie du contrôle de gestion comme domaine fonctionnel dans un monde organisationnel qui est sous l'emprise de l'économique et du financier. De ce point de vue, il est rare de trouver un département de *Management control* à part entière dans les organigrammes des entreprises américaines. Le plus souvent, on constate des départements *Finance*, chapeautés par des *Chief Financial Officers*.

Malgré ce risque de dilution, force est de constater que les revues académiques internationales les plus reconnues et ouvertes au contrôle de gestion comme phénomène social se positionnent, dans leur dénomination, sur le domaine comptable au sens large (par exemple : *Accounting, Organizations & Society* ; *Critical Perspectives on Accounting* ; *Accounting, Auditing & Accountability Journal*). Elles ont parfois une entrée managériale explicite (c'est le cas de *Management Accounting Research* ou *Journal of Management Accounting Research*) qui indique un intérêt spécifique pour des études sur les pratiques

de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion à la différence d'études qui porteraient par exemple sur la profession comptable ou la comptabilité financière. Face à cela, l'Europe est, comme souvent, pluraliste. Dans certains pays, tels que le Royaume-Uni, peut-être du fait de l'influence de la langue anglaise qui a rendu la production académique plus perméable aux pressions de la recherche nord-américaine⁴, des recherches en contrôle de gestion n'ayant pas comme but principal l'amélioration de la performance économique et financière, des organisations se développent sans référence propre au contrôle de gestion, mais davantage en affirmant l'intérêt d'études interprétatives et/ou critiques de la comptabilité. Dans d'autres pays européens, le champ disciplinaire fait apparaître des domaines plus nettement séparés et autonomisés entre comptabilité et contrôle de gestion. En France, le contrôle de gestion a historiquement bénéficié d'une reconnaissance pratique importante. Par exemple, Bouquin (1995) souligne que le rapport du lieutenant-colonel Rimailho datant de 1928 a influencé la conceptualisation et favorisé le succès de la comptabilité de gestion en France et notamment la méthode des sections homogènes qui a été institutionnalisée dans le plan comptable de 1982. Cette inscription forte du contrôle de gestion comme un outil conceptuel permettant de rationaliser et d'organiser des domaines d'activité explique peut-être en partie la raison pour laquelle la France ou l'Allemagne éditent des revues académiques qui distinguent les champs de la comptabilité et du contrôle entre autres domaines académiques (par exemple, les revues *Comptabilité Contrôle Audit* et *Finance Contrôle Stratégie* en France, et les revues *Controlling and Management Review* et *Journal of Management Control* en Allemagne).

Au-delà du constat des risques de dilution et de manque de visibilité du champ engendrés par la perspective externaliste que cet ouvrage défend, il semble qu'il y ait cependant beaucoup à gagner à s'émanciper d'une vision du contrôle de gestion circonscrite au fait organisationnel. La spécificité du pilotage des performances réside précisément dans l'hybridation des phénomènes car il implique des jeux d'acteurs, des conventions de quantification, une qualité des représentations produites, la prise en compte des contextes d'action, de l'histoire et de la socialité des acteurs engagés dans une action collective complexe et incertaine avec une visée de changement. Les relations entre comptabilité, société et histoire sont au cœur de questionnements renouvelés – sur le genre, la transition écologique, l'éthique, le pouvoir, etc. Cela donne lieu à l'émergence de pratiques calculatoires et de quantification nouvelles ainsi qu'à des débats publics où le chiffre est produit, engagé et mis

4. D'autres explications sont pertinentes : Anthony Hopwood, de retour en Europe après des études à l'université de Chicago, a fondé la revue *Accounting, Organizations and Society* en 1976, à Oxford. L'influence de cette revue est fondamentale dans le développement des études sociales de la comptabilité.

en scène pour accompagner et influencer la transformation du monde. À l'heure où l'empire et l'emprise des chiffres sur la vie en société n'ont jamais été aussi grands, il est sans doute regrettable que les gestionnaires soient si peu sollicités en comparaison des économistes, des politistes et des sociologues pour éclairer ces débats publics alors même qu'ils disposent d'une connaissance distinctive et utile sur le phénomène comptable et organisationnel. Et c'est notre ambition que cet ouvrage puisse contribuer, même timidement, à la reconquête de ces espaces délaissés du débat public et de ces nouveaux territoires du chiffre qui se déploient au-delà des organisations et d'où émergent de nouvelles pratiques calculatoires qui sont encore aujourd'hui à la marge du champ mais qui pourraient demain occuper une place plus centrale.

4. COMMENT EST CONSTRUIT L'OUVRAGE

Nous proposons un état de l'art des courants de recherche qui abordent le contrôle de gestion comme phénomène social, à l'intérieur des organisations et dans la société en général. Qu'apporte une approche par courant pour la réflexion sur le contrôle de gestion, par rapport à d'autres angles d'analyse possibles comme une approche par auteurs (Sponem & Pezet, 2022), par paradigmes (Cooper, 1983) ou par fondements philosophiques – ontologie, épistémologie, axiologie – qui sous-tendent les travaux de recherche ?

D'une part, une première acception du mot courant renvoie aux différentes perspectives théoriques, des courants de pensée, qui constituent des ancrages et des grilles de lecture établis dans le champ du contrôle de gestion – par exemple, les perspectives foucaldienne ou historique des travaux en contrôle. D'autre part, la notion de courant fait également référence aux objets – des thèmes, l'intérêt pour une même idée –, qui ont été façonnés et modelés dans le temps. Ces objets peuvent avoir aujourd'hui acquis une position centrale dans le champ – comme les thèmes du métier de contrôleur de gestion ou celui des risques. D'autres sont plus récents et encore à la marge du champ, comme la durabilité, le genre ou encore la quantification : ils sont engagés dans un processus résistant et incertain de structuration autour d'une communauté de chercheurs en recherche de légitimité et d'institutionnalisation.

L'idée de courant est également associée au mouvement et à la trajectoire. En tant que produit socio-historique, un courant a émergé « en opposition aux », « dans la continuité de » ou « en réponse aux » critiques formulées envers d'autres approches qui l'ont précédé. Quelle est la généalogie des idées qui ont présidé à l'émergence du courant ? Comment et quand ce courant est-il né ? Quelles sont les références bibliographiques clés associées à ce

courant ? À quelle communauté de chercheurs fait-il référence ? Où sont localisés ses principaux contributeurs ? Dans quelles revues ces travaux sont-ils souvent associés ? Mettre en évidence ces éléments dans les différents chapitres de cet ouvrage, c'est donner des ressources pour la solidification de courants en devenir et encore fragiles par rapport à des courants plus établis. C'est également donner des repères généalogiques et identitaires à des courants plus établis dans le champ du contrôle de gestion mais qui ne sont pas toujours situés les uns par rapport aux autres.

Enfin, la notion de courant incarne la dimension dialogique et systémique de cet ouvrage qui vise à présenter la recherche en contrôle de gestion à la manière d'une mosaïque, dans toute sa diversité, son pluralisme et sa vitalité : chaque courant constitue une sorte de subdivision du champ et l'expression de nuances et de sensibilités différentes, mais cela n'en entame pas l'unité. Cet ouvrage ne voue aucun culte à une vision particulière du contrôle de gestion. Bien plus, le choix du pluralisme invite à entretenir un dialogue constructif entre ces différentes perspectives pour développer la réflexivité des chercheurs et suggérer de nouvelles potentialités pour la recherche. Se laisser enseigner par la confrontation critique avec des courants éloignés de son approche conceptuelle habituelle constitue un travail épistémique qu'il revient à chaque chercheur d'accomplir afin de sortir de sa zone de confort et de ne pas succomber à l'illusoire complétude d'une perspective théorique particulière aussi séduisante soit-elle.

Pour servir ce projet, nous avons fait appel à 36 chercheurs francophones spécialistes du contrôle (20 femmes et 16 hommes), appartenant, de manière équilibrée, à des universités et des écoles et regroupant à la fois des chercheurs confirmés et plus juniors. Les auteurs et autrices ont contribué à l'écriture de 24 chapitres illustrant chacun un courant et qui sont regroupés en trois parties dont nous esquissons ci-après un bref panorama.

La première partie est consacrée aux cadres théoriques établis et structurant le champ du contrôle. C'est l'objet des neuf textes de cette partie de présenter les principaux courants théoriques qui orientent la manière d'appréhender le domaine du contrôle de gestion et qui constituent des écoles de pensée auxquelles se rattachent de nombreux travaux.

Dans le chapitre 1, Irène Georgescu et Gérald Naro reviennent sur l'apport de la contingence (comme théorie et comme méthode) pour penser une configuration optimale du système de contrôle en fonction de son environnement. Cette contingence structurelle d'ordre normatif est sensiblement différente d'une contingence plus comportementale, qui vise à examiner et à prédire les comportements des individus en contexte de travail lorsqu'ils sont face à des outils de comptabilité et de contrôle de gestion. C'est en partie à cause de résultats contradictoires et de critiques à son encontre que le champ

Reliance on Accounting Performance Measure (RAPM) intègre progressivement de nouvelles variables d'étude et se structure.

Dans le chapitre 2, Sophie Tessier et Élodie Allain analysent l'approche du contrôle par les *packages* pour penser l'interdépendance des pratiques de contrôle dans un tout qui fait *package* et pas forcément système. Dans cette perspective théorique, le prérequis pour penser un système de contrôle n'est pas forcément, comme on pourrait s'y attendre, la matérialité du système, mais le degré fort de connexion entre les pratiques de contrôle pour traiter un sujet donné. Le chapitre expose les différents développements conceptuels qui ont été faits à partir de la notion de *package*, et donne des outils conceptuels (configuration, complémentarité) pour réfléchir à l'interdépendance des pratiques de contrôle au sein d'une organisation et son impact sur la performance.

Dans le chapitre 3, Agnès Mazars-Chapelon et Fabienne Villesèque-Dubus reviennent sur les approches institutionnelles du contrôle qui ont influencé les recherches concernant les systèmes de contrôle et leurs usages. Les approches classiques des théories institutionnelles ont permis dans un premier temps d'expliquer l'isomorphisme constaté au sein d'un champ institutionnel ainsi que les pratiques légitimantes au sein des organisations et les phénomènes d'adoption cérémonielle ou symbolique des outils de contrôle et de comptabilité. Une approche renouvelée et plus récente fondée sur les logiques institutionnelles a permis d'analyser la relative diversité observée dans les pratiques de contrôle et de prendre en compte les différences entre les organisations relevant de cadres institutionnels communs.

Dans le chapitre 4, Marie-Léandre Gomez et Marion Ligonie s'intéressent au contrôle organisationnel appréhendé au travers des approches pratiques. Portés par le développement des études interprétatives à partir des années 1980, ces travaux rendent mieux compte de la relation entre l'activité managériale concrète – les usages des outils de contrôle – et le contexte social de son accomplissement. Les quatre principales références théoriques de ces approches mobilisées dans le champ du contrôle de gestion sont présentées et contrastées : l'approche bourdieusienne et la dynamique champ-habitus-pratique, la sociologie de la traduction (ou théorie de l'acteur-réseau), la théorie de l'activité et l'approche instrumentale de l'activité, et l'ontologie du site de Schatzki. Ces approches permettent d'analyser des changements organisationnels liés à l'introduction d'outils de contrôle et permettent de révéler les dynamiques de pouvoir et de domination à l'œuvre.

Dans le chapitre 5, Benjamin Benoit et Stéphanie Chatelain-Ponroy reviennent sur la genèse du modèle du contrôle capacitant (*enabling*) qui trouve son origine dans le travail fondateur d'Adler et Borys. Ces auteurs définissent, dans leur article séminal de 1996, la bureaucratie capacitante

comme un système utilisant des procédures hautement formalisées mais permettant aux individus de maîtriser leurs tâches et d'accomplir leurs missions tout en n'entravant pas leur coopération. Quatre caractéristiques capacitantes sont également proposées : la réparation, la transparence interne, la transparence globale et la flexibilité. On doit à Ahrens et Chapman d'avoir transposé en 2004 cette approche capacitante au contrôle de gestion. Le contrôle capacitant est susceptible d'intéresser tant les praticiens que les chercheurs étudiant des organisations désireuses de mieux mettre en capacité leurs employés, à différents niveaux hiérarchiques, de réussir leur mission, dans un souci de congruence ou d'alignement des objectifs organisationnels et des buts individuels.

Dans le chapitre 6, Nicolas Berland revient sur les approches stratégiques du contrôle organisationnel en soulignant à la fois les riches et multiples dimensions existant entre contrôle et stratégie, mais également les ambiguïtés. D'une relation de dépendance du contrôle à la stratégie, la recherche a montré ces dernières années une interaction en double boucle, contrôle et stratégie s'influençant mutuellement. Les deux principales approches et les modèles associés sont présentés : le paradigme de l'alignement et de la déclinaison de la stratégie et le paradigme du pilotage et du management de la transformation.

Dans le chapitre 7, Annick Ancelin-Bourguignon présente les approches interculturelles du contrôle de gestion. Leur objectif premier est de comprendre les différences de systèmes et pratiques de contrôle de gestion selon les pays ou, dans les entreprises multinationales, les écarts d'appropriation d'un même outil de gestion selon les filiales. Dans ce chapitre, les principales perspectives théoriques pour aborder les dimensions interculturelles sont discutées à l'aune de leurs apports et limitations. En particulier, trois écoles de pensée – différentes voire opposées – alimentent la réflexion sur la dimension interculturelle dans le domaine du contrôle de gestion : l'approche par la culture, l'école du contexte et l'hybridation.

Dans le chapitre 8, Antoine Fabre et Pierre Labardin présentent un aperçu des travaux historiques concernant le développement du contrôle de gestion au prisme de trois angles d'analyse différents : une histoire des techniques et des outils du contrôle, une histoire des acteurs du contrôle et des organisations professionnelles associées, et enfin une histoire de l'idée même du contrôle, en présentant les divers ancrages théoriques mobilisés par l'historiographie existante ainsi que les limites de ces travaux.

Dans le chapitre 9, Éric Pezet et Caroline Lambert s'emparent des approches foucaaldiennes du contrôle qui ont inspiré plus de 800 articles scientifiques dans les revues de comptabilité majeures. C'est dire l'engouement des travaux de Foucault pour la recherche en contrôle dont les

principaux concepts présentés dans ce texte ont été développés à partir d'organisations comme l'hôpital ou encore la prison : l'histoire, la discipline, les techniques de soi, la gouvernementalité, la biopolitique et le savoir-pouvoir. Les travaux de Foucault permettent d'établir un lien entre contrôle et société : en donnant à voir, à travers la comptabilité, le contrôle revêt une dimension de visibilité. À travers les normes de comportement et la mesure comptable des performances, il donne des repères pour discipliner les conduites et revêt une dimension de responsabilisation.

La deuxième partie est consacrée aux objets du contrôle de gestion.

Dans les six textes associés à cette section, les thèmes présentés ont été modelés et façonnés dans le temps par les courants en contrôle et ont atteint une place reconnue dans la recherche.

Dans le chapitre 10, François-Régis Puyou et Ludivine Perray-Redslob s'intéressent aux différents métiers exercés par le contrôleur de gestion : comptable, oracle, consultant, arpenteur, entraîneur, psychologue, espion, traducteur, notaire et journaliste. Cette approche originale pour décrire l'activité des contrôleurs de gestion met l'accent sur certaines missions souvent considérées à tort comme accessoires et offre une palette de vocabulaire plus large permettant de dépasser la vision souvent binaire du contrôleur de gestion – tantôt policier, tantôt conseiller.

Dans le chapitre 11, Philippe Zarlowski propose un aperçu de la vaste littérature située à l'intersection du contrôle de gestion et du management public. Deux approches opposées sont identifiées pour aborder ce domaine de recherche : le contrôle de gestion sur l'action ou les services publics peut être abordé soit comme conceptuellement distinct du contrôle de gestion du secteur privé, soit comme un contexte particulier permettant de produire des connaissances en contrôle. Dans ce chapitre sont exposés les travaux portant notamment sur les mouvements de réforme inspirés du *new public management* (NPM), ainsi que les enjeux du contrôle et d'*accountability* dans la sphère publique.

Dans le chapitre 12, Céline Baud et Marion Brivot s'intéressent à la gestion des risques qui, en contrôle, a été saisie comme un objet à contrôler mais également comme un mode de contrôle (contrôle par les risques) et comme un domaine d'expertise, une opportunité d'extension du domaine d'intervention pour les contrôleurs et de légitimation. Le fait que les systèmes et pratiques de gestion des risques n'aient pas su anticiper ni éviter les nombreux scandales financiers, faillites d'entreprises et crises économiques, survenus depuis la fin du XX^e siècle, n'a pas suffi à entacher durablement la crédibilité de ces systèmes. C'est plutôt le contraire que l'on observe : la crise financière de 2007-2009 a déclenché une vague de réglementations et renforcé la logique de contrôle qui est au cœur de la gestion des risques. La gouvernance des

risques est fondée sur l'autorégulation et les autorités de standardisation et de régulation initient le développement de cadres qui ne visent pas à réguler les risques directement, mais plutôt à vérifier la manière dont ils sont contrôlés au sein des organisations.

Dans le chapitre 13, Claire Ciampi et Bénédicte Grall présentent les recherches portant sur la relation entre technologies de l'information et contrôle. Ce texte met l'accent sur les technologies de l'information historiquement dédiées au contrôle et portées par les fonctions de contrôle de gestion dans les organisations (par exemple les progiciels de gestion intégrée) et l'élargissement progressif des activités de contrôle à des technologies n'ayant pas une vocation initiale de contrôle (par exemple les systèmes de KM [*knowledge management*], de CRM [*customer relationship management*] et de SCM [*supply chain management*]). Les principaux résultats des travaux de recherche consacrés aux interactions entre technologies de l'information et dynamiques de contrôle mettent avant tout en évidence le mythe du système d'information unique et intégré, ainsi que la diversité et l'amplification des formes de contrôle organisationnel allant bien au-delà du contrôle hiérarchique direct.

Dans le chapitre 14, Marie-Astrid Le Theule et Samuel Sponem explorent la relation paradoxale entre créativité et contrôle. Ces deux termes semblent antinomiques et la confrontation de la créativité avec les logiques gestionnaires est délicate. Pourtant, la recherche montre que les systèmes de contrôle ne sont pas absents dans les organisations créatives que ce soit dans les *start-up*, dans les entreprises du secteur de la mode ou du *design*. Des formes de contrôle de cette créativité sont nécessaires dans les organisations qui cherchent à être créatives. Le chapitre analyse les formes d'incertitude liées au processus créatif et explore les effets des différentes formes possibles de contrôle – par les mesures et les résultats, par les procédures et les frontières, par les valeurs et la culture – sur le processus créatif et la gestion de ses incertitudes.

Dans le chapitre 15, Simon Alcouffe montre les aspects multiples (et parfois contradictoires) des influences du contrôle sur l'innovation. Le contrôle n'est pas l'ennemi de l'innovation comme en témoigne le consensus des travaux de recherche sur l'influence positive de contrôles informels (par exemple, le contrôle par les valeurs, ou par le recrutement) sur l'innovation. L'usage interactif des systèmes de contrôle (Simons, 1995) favorise à la fois la prise d'initiative et la communication entre acteurs, et aide à formuler de nouvelles réponses organisationnelles face à un environnement instable. Le chapitre s'intéresse aussi aux outils de contrôle comme innovation gestionnaire et analyse leurs facteurs de diffusion à un niveau macro et d'adoption à des niveaux organisationnels.

La troisième partie est consacrée au contrôle comme phénomène social et présente des nouveaux objets et perspectives théoriques. L'émergence de ces courants dont la plupart se situent encore à la marge du champ du contrôle contribue à le transformer.

Dans le chapitre 16, Nicolas Levilly et Samuel Sponem s'interrogent sur l'effet de l'émergence du *big data* et de l'intelligence artificielle qui pourraient transformer les processus de décision et de contrôle dans lesquels les outils du contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion jouent un rôle fondamental. Cette révolution numérique conduit à une abondance des données disponibles, ainsi que des capacités de partage, de stockage et de traitement des informations sans commune mesure avec les phases précédentes d'innovation technologique. Le chapitre explore l'impact de l'extension des données disponibles sur la prise de décision et sur le développement du contrôle algorithmique.

Dans le chapitre 17, Angèle Renaud propose des clés de lecture pour comprendre la problématique du pilotage de la durabilité à l'échelle des organisations. Les différentes approches du contrôle de gestion durable sont présentées, entre dissociation et intégration, entre modèles faible et fort de la durabilité, entre leviers de contrôle diagnostique et interactif. Dans l'approche dissociée, les principaux dispositifs (outils et acteurs) qui composent le contrôle de gestion durable sont abordés : contrôle de gestion social (CGS) et contrôle de gestion environnemental (CGE). En mobilisant des références théoriques (leviers de contrôle, théorie de la contingence, approche dialogique agonistique, etc.), les réflexions sur la durabilité sont détaillées tout en esquissant des pistes pour de futures recherches.

Dans le chapitre 18, Bruno Cazenave et Damien Mourey présentent les spécificités de l'*accountability* des organisations *non-profit* (coopératives, fondations, associations, mutuelles, ONG, etc.) qui sont traversées par des tensions identitaires nécessitant de réconcilier constamment les valeurs portées par le projet de l'organisation avec l'exigence de démontrer et de réaliser une forme de performance économique, sociale ou sociétale. Cette ambiguïté, ou cette hybridité, rend délicate la tâche de rendre des comptes à de multiples parties prenantes. L'*accountability* étroite et quantifiée, théorisée comme un « pouvoir sur » joue un rôle important dans la manière de configurer les pratiques d'*accountability* du secteur *non-profit*. Symétriquement, d'autres formes alternatives sont possibles, qu'il s'agisse d'un renforcement de l'*accountability* interne ou de pratiques d'*accountability* plus stratégiques telles qu'elles émergent dans le secteur économique et social.

Dans le chapitre 19, Jérémy Morales et Caecilia Drujon d'Astros livrent une synthèse des études de résistance au contrôle. D'abord, différentes formes de résistance au contrôle selon leurs motivations et selon les tactiques

employées sont présentées. Un résultat général de ces études est d'avoir montré que la résistance est inhérente au contrôle, mais aussi qu'elle rejette des phénomènes qui dépassent le cadre local d'application du contrôle. Dans une deuxième partie, une dialectique du contrôle et de la résistance est argumentée : si le contrôle suscite la résistance, il a aussi pour objectif principal de la réduire. Une troisième partie examine donc le contrôle des résistances. Enfin, dans une quatrième partie, le rôle et le potentiel du contrôle et de ses outils dans les dynamiques de résistance et d'émancipation sont analysés. La conclusion discute le terme même de résistance et propose une ouverture autour d'un courant émergent sur les pratiques alternatives de contrôle.

Dans le chapitre 20, Claire Dambrin aborde les différentes approches pour appréhender la relation entre genre et performance. Le lien le plus fréquemment établi repose sur le pouvoir explicatif de la variable genre (le genre étant alors réduit au sexe) sur la performance organisationnelle. Dans une deuxième perspective, un lien plus compréhensif voit dans une approche de la performance par le genre (entendu alors comme construction sociale) la possibilité d'un dévoilement et d'une critique d'un modèle masculin de performance. Dans un dernier temps, le lien entre genre et performance est abordé par une entrée plus managériale de la comptabilité et du contrôle, ce qui pose la question du genre des outils de pilotage de la performance, autrement dit de la façon dont les outils de pilotage excluent, invisibilisent ou encore émancipent certains types de personnes qui ne s'inscrivent pas *a priori* dans les modèles de performance attendus de leur organisation.

Dans le chapitre 21, Marie-Astrid Le Theule et Damien Mourey présentent la démarche ethnographique qui s'est développée avec parcimonie dans les recherches en contrôle à partir des années 1970, en réponse au constat d'un divorce entre théorie et pratique. Des auteurs ont alors appelé à davantage appréhender la comptabilité de manière processuelle et à mieux prendre en compte l'activité managériale concrète ainsi que le contexte organisationnel dans lequel la comptabilité opère et est engagée. L'ethnographie n'est pas une simple méthode mais constitue, de manière intégrée, une stratégie de recherche prenant une forme d'observation plus ou moins participante, une manière de voir le monde, une façon d'écrire. En se basant sur leur expérience de chercheur-ethnographe, les deux auteurs du chapitre soulignent des éléments-clés du travail de terrain (*fieldwork*), du processus de théorisation (*headwork*) et du travail de description et d'écriture (*textwork*).

Dans le chapitre 22, Olivier Saulpic examine les travaux encore peu nombreux en contrôle de gestion qui s'inscrivent dans la perspective sociomatérielle, qui s'inspire des courants fondés sur l'idée d'une symétrie du matériel et du social et dans le retour de la matérialité dans le management. La sociomatérialité ne constitue pas un champ théorique unifié en cela que deux

approches ontologiques s'opposent sur la nature du social et du matériel : ontologie relationnelle (intrication) ou dualiste (imbrication). Toutefois, cette perspective théorique repose sur deux principes : le principe de symétrie entre le matériel et le social et celui de co-performance du matériel et du social. En conséquence, le social et le matériel ne peuvent pas être étudiés en dehors des conditions de leur usage. Une information comptable, par exemple, n'existe que dans l'usage qui en est fait. Et sa signification est intimement liée à l'usage qui y est associé, sans que l'on puisse distinguer clairement ce qui, de l'information, des acteurs ou de la situation, en a orienté son usage et ses effets.

Dans le chapitre 23, Claire Dambrin et Jérémy Morales dressent un panorama des études en contrôle de gestion qui s'inscrivent dans la sociologie de la quantification. Le terme de quantification permet de rappeler que toute mesure est issue d'un processus ponctué de conventions. Ces conventions sont souvent invisibles alors même que des choix multiples ont présidé à la production de la mesure. Les consommateurs de chiffres oublient rapidement que des alternatives étaient possibles. Les recherches sur la quantification visent précisément à recontextualiser le processus de production d'une mesure. On comprend dès lors que les recherches sur la quantification inspirent les chercheurs en contrôle de gestion qui veulent mettre en évidence les enjeux sociaux et politiques encastrés dans les fondements techniques de la discipline.

Dans le chapitre 24, Philippe Lorino et Justine Arnoud soulignent que le courant pragmatiste commence à alimenter les recherches en contrôle de gestion, en particulier pour étudier les outils de gestion en privilégiant leur fonction de médiation plutôt que de représentation. L'objectif de ce chapitre est précisément de proposer une critique radicale du paradigme du contrôle. Un nouveau paradigme, inspiré par le courant pragmatiste, en particulier par les travaux de John Dewey, est ici proposé : le paradigme de l'enquête. L'enquête fonde une philosophie de l'action collective qui reconnaît simultanément l'importance de l'expérience et le caractère exploratoire et créatif de l'activité humaine.

La présentation succincte des 24 chapitres de l'ouvrage souligne à la fois la grande diversité et la richesse des thèmes traités, mais également le caractère non-exhaustif des choix éditoriaux réalisés. La lecture de l'ouvrage peut se faire de manière libre en naviguant, selon son envie du moment, entre les chapitres qui sont tous indépendants les uns des autres. D'aucuns pourraient s'attrister que telle ou telle thématique ne fasse pas l'objet d'un chapitre spécifique dans l'ouvrage – certains courants théoriques comme l'ANT (*Actor-Network-Theory*), certains concepts comme la performativité des systèmes de contrôle ou encore certains instruments caractéristiques du contrôle de

gestion tels que le budget ou les tableaux de bord. Ces thématiques ne sont bien sûr pas ignorées mais sont traitées transversalement dans plusieurs chapitres de l'ouvrage. On pourrait également regretter l'absence de certains sujets cohérents avec une perspective externaliste du contrôle, comme les *valuation studies*, le post-colonialisme, ou encore le tournant émotionnel (Repenning *et al.*, 2022) dans les recherches en contrôle. Mais il est difficile de couvrir l'exhaustivité d'un champ de recherche en pleine extension dans le cadre d'un seul ouvrage et nous veillerons à intégrer les évolutions de ce champ dans de futures éditions. Comme le soulignait Peter Miller (1998), attirer l'attention sur ces nouveautés en termes d'objets, de perspectives théoriques et de pratiques de recherche, c'est souligner la nature fluide et mobile de la recherche en contrôle ainsi que sa vitalité. Dans un mouvement souvent observé – quoique résistant et incertain – les courants qui sont aujourd'hui considérés comme centraux dans la recherche en contrôle étaient auparavant en marge, et ceux qui sont en marge aujourd'hui peuvent être au cœur de la recherche en contrôle à l'avenir.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Adler, P. S. & Borys, B. (1996). Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive. *Administrative Science Quarterly*, vol. 41, n° 1, p. 61-89.
- Ahrens, T. & Chapman, C. S. (2004). Accounting for Flexibility and Efficiency: a Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research*, vol. 21, n° 2, p. 271-301.
- Alawattage, C. & Fernando, S. (2017). Postcoloniality in corporate social and environmental accountability. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 60, p. 1-20.
- Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 7, p. 631-659.
- Argyris, C. (1952). *The Impact of Budgets on People*. New York: Controllershship Foundation.
- Armstrong, P. (1987). The rise of accounting controls in British capitalist enterprises. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 5, p. 415-436.
- Arvidsson, A. (2006). *Brands: Meaning and Value in Media Culture*. London: Routledge.
- Benschop, Y. & Meihuizen, H.E. (2002). Keeping up gendered appearances: representations of gender in financial annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, n° 7, p. 611-636.
- Berger, P. & Luckmann, T. (1966). *The social construction of reality*. London: Penguin.
- Berland, N. (2020). *Le contrôle de gestion*. Paris : Presses Universitaires de France, coll. « Que sais-je ? ».

- Berland, N. & Chiapello, E. (2009). Criticisms of capitalism, budgeting and the double enrolment: Budgetary control rhetoric and social reform in France in the 1930s and 1950s. *Accounting, Organizations & Society*, vol. 34, n° 1, p. 28-57.
- Bollecker, M. & Naro, G. (2014). *Le contrôle de gestion aujourd'hui – Débats, controverses et perspectives*. Paris : Vuibert.
- Bouquin, H. (1995). Rimailho revisité. *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, n° 2, p. 5-33.
- Bouquin, H. (1997). *Les Fondements du Contrôle de gestion*. Paris : Presses Universitaires de France, coll. « Que sais-je ? » [2^e édition, 1^{re} édition en 1994].
- Bouquin, H. (2008). *Le contrôle de gestion*. Paris : Presses Universitaires de France, coll. « Gestion » [8^e édition, 1^e édition en 1986].
- Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance. *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 3, n° 1, p. 89-101.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 1, p. 5-27.
- Burns, T. & Stalker, G. M. (1961). *The Management of Innovation*. London: Tavistock.
- Carruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, issue 4, p. 313-328.
- Chapman, C. S., Cooper, D. J. & Miller, P. B. (2009). *Accounting, Organizations, and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood*. Oxford: Oxford University Press.
- Chapellier, P., Dupuy, Y., Gillet-Monjarret, C., Mazars-Chapelon, A., Naro, G. & Nègre, E. (2018). *Comptabilités et Société : Entre représentation et construction du Monde*. Caen : Éditions EMS, coll. « Gestion en liberté ».
- Chiapello, E. (2007). Accounting and the birth of the notion of capitalism. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 18, n° 3, p. 263-296.
- Cooper, D. (1983). Tidiness, muddle and things: commonalities and divergencies in two approaches to management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, n° 2-3, p. 269-286.
- Covaleski, M. A. & Dirsmith, M. W. (1988). An Institutional Perspective on Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category. *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, p. 562-587.
- Cyert, R. & March, J. G. (1963). *A behavioural theory of the firm*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Dalton, M. (1959). *Men who manage: fusions of feeling and theory in administration*. New York: John Wiley & Sons.
- Drücker, P. (1957). *La pratique de la direction des entreprises*. Paris : Les Éditions d'Organisation.
- Fleming, P. (2014). When life itself goes to work: Reviewing shifts in organizational life through the lens of biopower. *Human Relations*, vol. 67, n° 7, p. 875-901.

- Fournier, V. & Grey, C. (2000). At the critical moment: Conditions and prospects for critical management studies. *Human Relations*, vol. 53, n° 1, p. 7-32.
- Gallhofer, S., Haslam, J. & Kamla, R. (2011). The accountancy profession and the ambiguities of globalisation in a post-colonial, Middle Eastern and Islamic context: Perceptions of accountants in Syria. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 22, n° 4, p. 376-395.
- Giraud, F., Saulpic, O., Delmond, M. H., Bonnier, C., De Geuser, F., Laulusa, L., Mendoza, C., Naulleau, G. & Zrihen, R. (2009). *L'art du contrôle de gestion : enjeux et pratiques*. Paris : Gualino.
- Gordon, M. J. (1964). The use of administered price systems to control large organizations. In C. P. Bonini, R. K. Jaedicke & H. M. Wagner (eds), *Management controls: New directions in basic research*. New York: McGraw Hill, p. 1-26.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, p. 153-179.
- Himick, D. & Ruff, K. (2019). Counter accounts of profit: outrage to action through "just" calculation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 33, n° 4, p. 699-726.
- Hofstede, G. (1968). *The game of budget control*. London: Tavistock.
- Hopwood, A. G. (1974). *Accounting and human behaviour*. London: Haymarket publishing.
- Lawrence, P. R. & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and Environment*. Boston: Harvard Business Review Press.
- Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance. Essai sur le pilotage de l'entreprise*. Paris : Les Éditions d'Organisation.
- Merchant, K. A. (1981). The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*, vol. 56, n° 4, p. 813-829.
- Meyer, J. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, vol. 83, n° 2, p. 340-363.
- Miller, P. (1998). The margins of accounting. *European Accounting Review*, vol. 7, n° 4, p. 605-621.
- Miller, P. & Rose, N. (1990). Governing economic life. *Economy and Society*, vol. 19, n° 1, p. 1-31.
- Morales, J. & Sponem, S. (2009). Rationaliser, dominer, discipliner. Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion. *Économies et sociétés*, vol. 43, n° 12, p. 2001-2043.
- Mourey, D. (2017). *Une approche pragmatiste des médiations de l'activité collective en management*. Mémoire d'habilitation à diriger des recherches, Université Paris-Dauphine.
- Neimark, M. & Tinker, T. (1986). The social construction of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 4-5, p. 369-395.

- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 4, p. 413-428.
- Repenning, N., Löhlein, L. & Schäffer, U. (2022). Emotions in Accounting: A Review to Bridge the Paradigmatic Divide. *European Accounting Review*, vol. 31, n° 1, p. 241-267.
- Shillinglaw, G. (1964). Divisional performance review: an extension of budgetary control. In C. P. Bonini, R. K. Jaedicke & H. M. Wagner (eds), *Management controls: New directions in basic research*. New York: McGraw Hill, p. 149-163.
- Simon, H. A, Guetzkow, H., Kozmetzky, G. & Tyndall, G. (1954). *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department: a Research Study and Report*. New York: Controllership Foundation.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business Press.
- Sponem, S. & Pezet, A. (2022). *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. Caen : Éditions EMS, coll. « Les grands auteurs » [2° édition].
- Tinker, T. & Neimark, M. (1987). The role of annual reports in gender and class contradictions at General Motors: 1917-1976. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 1, p. 71-88.
- Van der Stede, W. (2000). The Relationship between two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-term Orientation. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 6, p. 609-622.